

# Trabajo Fin de Grado

Normativa europea sobre la auditoría y su aplicación en  
España y Francia

Miguel Torres Inglés

Ángel Navarro Gomollón

Facultad de Economía y Empresa

2014

# **1. Índice**

<u>Apartados</u>	<u>Páginas</u>
Resumen .....	3 - 4
Acrónimos .....	5
Introducción.....	6 - 8
Auditoría.....	9 - 22
Marco legislativo internacional.....	23 - 27
Marco legislativo español .....	28 - 37
Marco legislativo francés.....	38 – 44
Ejemplo práctico.....	45 – 47
Conclusiones.....	48 – 51
Bibliografía.....	52 – 54

## **2. Resumen**

En este trabajo se trata de analizar cómo se han adaptado España y Francia a las nuevas normativas europeas referentes a la auditoría de las cuentas anuales, según la Directiva 2006/43/CEE. Para ello, se realizará una descripción y breve explicación del principal objeto de la auditoría, el informe de auditoría, así como de las diversas partes que lo componen, y de los organismos que se encargan de su legislación, tanto a nivel europeo como a nivel estatal. Además, se estudiará la legislación aplicada tanto en Europa como en los países seleccionados, y se observarán sus similitudes y diferencias. Para finalizar, se adjuntará un ejemplo práctico de qué van a suponer estos cambios en los informes de auditoría españoles.

Este trabajo trata de ilustrar un apartado de gran valor para la contabilidad de las empresas, la auditoría, cuya función es asegurarse del cumplimiento de las normas contables por parte de las entidades tanto públicas como privadas. Así pues, se verá que Europa, a diferencia que en otros aspectos económicos, ha decidido dar mayor libertad a los países que la forman a la hora de adoptar esta normativa internacional proveniente de la IFAC, y que por ello éstos han ido adaptándose a ritmos y de formas muy diversas. Dos ejemplos de ello son España y Francia, siendo el primero de estos el que más ha tardado en aceptarlas, pero a su vez también el que mayor similitud tiene con las directrices realizadas por la IFAC.

This paper attempts to analyze how Spain and France have adapted to the new European regulations for the audit of the annual accounts in accordance with Directive 2006/43 / EEC. For this, a brief description and explanation of the main subject of the audit -the audit report- and the various component parts will be made, and the agencies in charge of legislation, both at European level and at the level state. In addition, the legislation in Europe and in selected countries will be studied, and their similarities and differences are observed. A practical example of how these changes are going to lead in the Spanish audit reports attached to the end.

This work tries to illustrate a section of great value to the business accounting, auditing, whose function is to ensure compliance with accounting standards by both public and private entities. So you will see that Europe, unlike in other economic aspects, has decided to give more freedom to the countries that formed when adopting

these international standards from IFAC, and therefore they have been adapted to rhythms and in many different ways. Two examples are Spain and France, the first of these being the one that has been slow to accept, but in turn also has the highest similarity to the guidelines made by the IFAC.

### **3. Acrónimos**

IASB: International Accounting Standards Board

IAASB: International Auditing and Assurance Board<sup>1</sup>

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

IFAC: International Federation of Accountants

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

ISA: International Standard Auditing

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

NEP: Norme d'exercice professionnel

CNCC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

REA + REGA: Consejo General de Economistas

EGAOB: European Group of Auditors' Oversight Bodies

AuRC: Audit Regulatory Committee

---

<sup>1</sup> Es el mismo organismo que la IFAC.

#### **4. Introducción:**

En este trabajo se va a tratar las variaciones a aplicar por España y Francia en los informes de auditoría debido a la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, cumpliendo con las normas provenientes de la Unión Europea a partir de la Directiva 2006/43/CEE, del 17 de mayo de 2006.

Para ello, se analizarán las normas anteriores y las ahora vigentes en España y Francia, centrándonos en la ISA 700 (*sobre el informe de auditoría*), poniendo así de manifiesto las similitudes y diferencias entre ellas.

A su vez, las normas aceptadas por los órganos europeos provienen de las normas realizadas por organismos internacionales como la IFAC (International Federation of Accountants), la IAASB (International Auditing and Assurance Board) para el sector privado, y la IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) para el sector público. La idea derivada de esto es la homogeneización internacional de las normas de auditoría y contabilización en las empresas, para poder así realizar un análisis completo y exacto de cualquier empresa, sea ésta de alcance nacional o internacional.

Además, se observarán los éxitos y problemas a los que se enfrenta la Unión Europea a la hora de aplicar la homogeneización de las normas, y cómo se ha resuelto en estos países. Para ello, se estudiarán las normas de auditoría tras la reforma del 1 de enero de 2014 en dichos países con las anteriores normativas existentes, y así observar los cambios realizados en cada uno de los estados, y ver si se ajustan más o menos a las exigencias europeas.

Este trabajo de fin de grado es un trabajo académico de tipo A1, esto es, proyecto vinculado a los módulos y materias relacionadas con la impartición del grado, en este caso de las asignaturas de estados financieros y análisis de estados financieros.

Para ello en este trabajo se analizará:

- La definición de auditoría, que es la comprobación y seguridad de la información proporcionada por una entidad de sus cuentas y su situación económica y financiera. Además, se explicarán los dos tipos de auditoría básicos, auditoría interna y externa.
- Concepto del informe de auditoría, así como las distintas partes que lo conforman. En él se indica el encargado del mismo y sus destinatarios, los documentos que el auditor ha comprobado y la opinión que se ha formado con ellos, así como destacar aquella información que le parezca relevante a la hora de analizar los estados financieros de la empresa, y un breve análisis del informe de gestión.
- Organismos, tanto nacionales como internacionales, que se encargan de la legislación de las normas de auditoría en la Unión Europea.

En España encontramos tanto organismos privados, como el Consejo Superior de Titulados Mercantiles en España, como organismos públicos (el Tribunal de Cuentas y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), encargados de la elaboración y velar por el cumplimiento de las normas para las auditorías de cuentas.

En Europa disponemos del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), la Dirección General del Mercado Europeo (DG MARKT), European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) y Audit Regulatory Committee (AuRC).

Con un campo de actuación mundial podemos destacar la IFAC (Federación Internacional de Contables), el IASC (Comité Internacional de Estándares Contables), la AIA (Asociación de Contables Internacionales), IASB (Consejo de Normas Internacionales de la Contabilidad) y IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público).

- Marco legislativo de los principales países europeos y de la Unión Europea, reflejando las principales normas internacionales utilizadas en la auditoría

(las ISAs, creadas por la IFAC), así como de las principales directivas de la Unión Europea referentes a la auditoría, y cómo ha asimilado estas Normas Internacionales de Auditoría.

Posteriormente, se analizarán las normas de los países europeos indicados (España y Francia), y de su relación con la normativa europea (tomando como base la Directiva 2006/43/CE), y observando las diferencias existentes con ésta.

Con respecto a la normativa española, se tratarán las distintas normas que han afectado a la auditoría desde 1988 hasta el 2013, así como la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA - ES) con la normativa española de las Normas Técnicas de Auditoría, y su entrada en vigor el 1 de enero de 2014. Finalmente, se analizarán los cambios que hay entre los informes de auditoría actuales y los nuevos informes, de las que se puede destacar la nueva estructuración.

En la normativa francesa se observan dos formas de desarrollo de la reglamentación: Una primera vía mediante la adaptación de la normativa internacional al marco legislativo francés, y otra mediante la realización de su propia reglamentación. Las variaciones más destacables son lo escuetas y genéricas que son sus leyes, sin ejemplificaciones, lo que cubren con una mayor cantidad de leyes con respecto a las ISAs y las NIA-ES.

También se puede comprobar que la adaptación de la normativa internacional no ha sido tan homogénea como en el caso español, habiéndose producido antes (sobre 2005 y 2007), correspondiéndose con la Directiva europea. Esto puede deberse a que se ha esperado a una normativa europea que dictaminara el reglamento a seguir adoptado de las normas del IAASB (que al final no llegó).

- Además, se añadirá un ejemplo práctico en el caso de España, viendo de primera mano cómo van a afectar los cambios que se pusieron en marcha a principios de este año.



## **5. Auditoría**

Algunas de las definiciones utilizadas para referirse a la auditoría son las siguientes:

“La revisión de la contabilidad de una empresa, de una sociedad, etc. realizada por el auditor”<sup>2</sup>.

“La actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. (...) consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”<sup>3</sup>.

“Auditoría de las cuentas consolidadas siempre que sea exigida por el Derecho Comunitario”<sup>4</sup>.

“El proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas”<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 22ª edición, 2001.

<sup>3</sup> BOE-A-2010-10421 (BOE número 159, del 1 de julio de 2010, páginas 57586 a 57625).

<sup>4</sup> Directiva 2006/43/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 17 de mayo de 2006, artículo 2 apartado 1º.

<sup>5</sup> American Accounting Association, *Report of The Committee On Basis Auditing Concepts*, The Accounting Review volume 47 (1973).

“El objetivo de una auditoría de los estados financieros es hacer posible que el auditor formule una opinión (fiabilidad en términos positivos) sobre si han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un conjunto, perfectamente identificado, de principios para la información financiera”<sup>6</sup>.

“La auditoría realizada por un organismo externo a la organización objeto de auditoría e independiente de ella. Su finalidad es presentar a los órganos legislativos o rectores de la organización en cuestión una opinión y un informe sobre las cuentas y los estados financieros de la organización, la legalidad y regularidad de sus operaciones, sus procedimientos de gestión financiera y sus resultados financieros de conformidad con los reglamentos financieros aplicables”<sup>7</sup>.

Como se puede observar, las definiciones reflejadas anteriormente son muy similares entre sí, lo que permite un mayor acercamiento y comprensión de los informes de auditoría realizados por los diversos países, a pesar de la variación en normativa a aplicar.

Así pues, se puede explicar la auditoría como el análisis crítico y sistemático realizado por una persona independiente, el auditor, sobre una persona, grupo, proceso o producto.

Viene del verbo latino *audire*, que significa “oír”. Esto se debe a que las primeras auditorías realizadas en la época medieval consistían en aceptar la veracidad o falsedad por parte del auditor de lo que le estaban contando, siendo también llamados los “oidores de cuentas”.

En los distintos idiomas a tratar en el trabajo, veremos al auditor o censor de cuentas (España) o *commissaire aux comptes* (Francia).

Por último trataré en este apartado sobre los dos tipos más importantes de auditoría, interna y externa.

---

<sup>6</sup> International Federation of Accountants, Normas Internacionales de Auditoría (1999).

<sup>7</sup> Inomata Tadanori, V. Nikolay y Mounir M. *La función de auditoría en el sistema de las Naciones Unidas*, Capítulo III, página 35.

- Auditoría interna: Proceso dirigido por la Gerencia de las empresas, para el asegurarse de la fiabilidad y rigurosidad de las normas y leyes aplicadas, así como la comprobación de los sistemas de control interno, y es un importante apoyo para la incorporación de nuevas estrategias empresariales que fomenten la efectividad y la eficiencia de la misma. Otras cosas a analizar son la facilidad de la comunicación dentro de la empresa y los controles internos para asegurarse del buen funcionamiento de la entidad.

Su principal función es la búsqueda, análisis y control de los riesgos a los que puede enfrentarse la empresa.

- Auditoría externa: Es un proceso que trata de manera sistemática de asegurar la integridad, fiabilidad y legalidad de los sistemas de una organización: desde el departamento de contabilidad hasta el de producción o recursos humanos.

En este trabajo, nos centraremos en el concepto de la auditoría contable, esto es, la auditoría externa referida a la contabilidad de las entidades jurídicas.

La auditoría contable es el análisis crítico a partir del marco legal de la contabilidad de cada país de la información contable y financiera de una entidad jurídica (“auditado”), realizado por un profesional contable (“auditor”) ajeno a la entidad, y cuya misión es comprobar que, dado el marco jurídico del país en el que se encuentra la entidad, sus libros y registros cumplan con las normas establecidas, expresando toda la información exigida sin errores ni omisiones, y siendo coherente con la imagen de la entidad y de su patrimonio.

El auditor expresa su opinión profesional en un informe (el informe de auditoría), el cual se compone de los siguientes apartados:

**Título del informe:** Se inicia el informe con la denominación, en la parte superior derecha, de la entidad encargada del mismo, su situación, teléfono, fax y correo electrónico.

**Identificación de los destinatarios:** El primer párrafo del informe nos va a decir a quién va dirigido el informe de auditoría (normalmente, a los accionistas de la propia entidad, su junta directiva, socios o el propietario mismo).

**Párrafo de alcance:** En este párrafo se tratan tres partes claramente diferenciadas:

- Enumeración de todos los estados financieros auditados, así como el plazo de tiempo que la propia auditoría cubre.
- Determinación de la responsabilidad con respecto a los documentos financieros que la entidad auditora ha necesitado para la realización del informe de auditoría, que corresponde a la gerencia, más concretamente a los administradores (según el marco normativo y las normas financieras de cada tipo de entidad, dependiendo además del país en el que se realice).
- El alcance de la responsabilidad del propio auditor con respecto a las cuentas auditadas, en lo que se refiere a la evidencia justificada a partir de las mismas de si la presentación de los informes financieros, la utilización de principios contables y la realización de estimaciones y predicciones que realiza la entidad son correctas y cumplen con las normas de información financiera existentes en el país y en el momento concreto de la auditoría.

Si el auditor se ha encontrado con problemas que hayan limitado el alcance de su trabajo, deberá hacer constar este hecho al final del párrafo, mediante un “excepto por...”, indicando la existencia de una salvedad por alcance, pero sin especificar la cualidad y cantidad de la misma.

**Párrafo de opinión:** En este apartado el auditor expone su opinión y juicio sobre si los estados financieros analizados expresan correctamente la imagen fiel de la empresa y de su patrimonio, resultados y flujos de efectivo.

La opinión puede ser de cuatro tipos distintos:

- Opinión favorable: Las cuentas representan de una manera correcta, clara y coherente la imagen fiel de la entidad auditada.
- Opinión con salvedades (también llamada calificada, con reservas o con excepciones): Hay ciertas circunstancias que provocan una variación de la visión general de la empresa, que la separan de la imagen fiel, pero que no afectan significativamente al conjunto como para no representarlo correctamente en su

mayoría; son errores que hay que corregir para la próxima auditoría. Estas variaciones pueden ser de distintos tipos:

- Limitación al alcance: Se da cuando el auditor no puede aplicar uno o varios de los procedimientos de auditoría total o parcialmente, siendo necesarios para asegurar la presentación de la imagen fiel de la entidad.

Pueden ser limitaciones impuestas (cuando provienen de la entidad auditada, debido a la negativa de la misma de entregar información o de realizar procesos necesarios para representar la realidad de la entidad), o limitaciones sobrevenidas (debido a las circunstancias, por destrucción accidental de documentos e imposibilidad de contabilizar físicamente las existencias). Debe tenerse en cuenta el peso de la limitación, tanto cuantitativamente como cualitativamente, a la hora de expresar su opinión. También se da el caso cuando el auditor no puede acceder a toda la información necesaria para ver la imagen fiel de la empresa, debido a que la entidad no se la ha proporcionado intencionada o accidentalmente.

- Error o incumplimiento de las normas y principios generalmente aceptados: Este tipo de fallos pueden verse en:
  - La aplicación de normas y principios contables que distan de los generalmente aceptados.
  - Errores producidos en la preparación de las cuentas anuales de la entidad, los cuales pueden ser debido a errores numéricos, errores en la aplicación de los principios y normas contables utilizadas por la entidad y errores en la interpretación de los hechos económicos.
  - Aquellos hechos producidos tras el cierre del ejercicio cuyas repercusiones en las cuentas anuales no han sido tenidas en cuenta correctamente o bien explicadas en la Memoria.
  - Algunos hechos del propio ejercicio no han sido correctamente explicados en la Memoria e interpretados, dificultando o

impidiendo su entendimiento al auditor, así como una presentación de las cuentas de manera inadecuada, debido a errores en su formato y clasificación.

- Falta de uniformidad: Las cuentas realizadas por la entidad han sufrido variaciones en los principios aplicados, procedimientos para realizar las amortizaciones o eventos de otro tipo, siendo sustituidos por otros sin previo aviso ni explicación clara y concisa del cambio con respecto a periodos anteriores.
- Dudas en la gestión continuada: El auditor se plantea como duda razonable el hecho de que la entidad vaya a continuar con su actividad en el plazo máximo de un año, debido a que ha encontrado datos y pruebas que lo corroboren.

Esto es evidente y normal cuando la entidad se encuentra ya en fase de suspensión de pagos o quiebra, o cuando se encuentra con dificultades serias y apremiantes de índole financiera y necesita un plan de viabilidad. Ahora bien, nos encontramos con una problemática importante cuando el auditor tiene indicios de que la entidad tiene en riesgo su continuidad, sin haber intenciones previas de disolución. El auditor debe dudar metódicamente de la continuidad de la empresa, más bien debe analizar los factores que pueden provocar un empeoramiento de la situación de la empresa y aquellos que pueden actuar como atenuantes.

Los factores que pueden provocar un empeoramiento de la situación económica de la empresa serían la solvencia, una financiación desequilibrada (que dificulte las renegociaciones con los bancos), factores operacionales internos (pérdida de empleados experimentados o importantes), externos (reducción de la cuota de mercado paulatina, pérdida de un mercado o un producto que comienza una etapa de caída), o imprevisibles (catástrofes naturales o humanas, hechos no previstos en la empresa).

Factores atenuantes de las dudas contra la gestión continuada de la empresa serían la capacidad de la entidad para minimizar sus costes y gastos de manera significativa, facilidad para negociar contratos de préstamo con los bancos nuevos o renegociar los que ya tiene, poder emitir nuevas acciones o mantener activos ya amortizados.

Por todo ello, el auditor ha de tener en cuenta factores contables y actuales, internos y externos a la empresa, para opinar sobre la continuidad de la misma, evitando así hacer un gran daño casi irreparable para la reputación e imagen de la empresa sin causas de peso.

- Incertidumbre: La información de las cuentas se encuentra afectada por un proceso continuado en el tiempo, con fecha de inicio anterior al informe pero fecha final posterior al mismo, con consecuencias inciertas para las cuentas de la entidad. Serían por ejemplo litigios jurídicos, hechos que ponen en duda la durabilidad de la empresa o contingencias fiscales (importe añadido de una obligación tributaria, debido a una incorrecta o distinta con respecto a la Administración interpretación de una norma tributaria).
- Opinión desfavorable: También es llamada opinión adversa o negativa. El auditor ha encontrado en las cuentas a auditar con que éstas no cumplen con una representación correcta de la imagen fiel de la empresa, de la situación financiera, cambios en la misma o resultado de las operaciones, teniendo en cuenta los principios contables generalmente aceptados. Esto es porque hay errores significativos, tanto en cantidad como en calidad, debido a problemas genéricos en las cuentas anuales, errores en partidas con un peso importante en la contabilidad de la entidad, o errores u omisiones de información crucial para analizar correctamente la situación de la empresa, los cuales impiden tomar una decisión segura y correcta de las cuentas a auditar.
- Opinión denegada: El auditor se abstiene de dar una opinión acerca de las cuentas anuales. Esto se debe a que no dispone de la suficiente información como para expresar una opinión, tanto favorable como desfavorable, de los

estados financieros, y puede deberse a limitaciones al alcance o incertidumbres de gran importancia.

Además, el auditor no podrá dar una opinión parcial, esto es, emitir una opinión a favor o en contra de las distintas partes que conforman los estados financieros, ya que puede llevar a un error de análisis a los usuarios de la información, aunque hay que tener en cuenta que sí que debe remarcar en un párrafo intermedio, entre el párrafo de alcance y el de opinión, todas aquellas salvedades que le hayan inducido a pensar en que se deniega la opinión.

Cabe destacar un caso especial: si en el primer ejercicio auditado el auditor no puede dar una opinión sobre las existencias, la cuenta de resultados de la entidad y el estado de flujos de efectivo, se incluye en el párrafo de salvedad una limitación al alcance, la cual dependiendo de su importancia puede ser una opinión con salvedades o una opinión denegada de estos apartados. Aparte de esto, si la información disponible lo permite, se puede formar una opinión distinta del resto de estados financieros y documentos que conforman las cuentas anuales de la empresa, formándose así una opinión parcial.

**Párrafo de énfasis:** En este párrafo el auditor quiere resaltar un dato o hecho a los lectores de esta información, necesario para interpretar completamente los estados financieros de la entidad.

Para ello, el auditor indicará en qué parte se encuentra este dato, y explicará su importancia con respecto al resto de la información, destacando el hecho de que esto no afecta a la opinión final de la auditoría.

En este párrafo, tras la modificación de la Ley de la Auditoría de Cuentas, afectando a partir del 1 de enero de 2011, se pueden reflejar las dudas que tenga el auditor sobre la continuidad de la empresa, las incertidumbres que no puedan calificarse de manera numérica que afecten a la entidad y los problemas sobre falta de uniformidad de los principios contables generalmente aceptados aplicados por la empresa, dejando con ello de ser salvedades de facto.

**Párrafo sobre otras cuestiones:** Este párrafo lo utiliza el auditor para expresar información que opina que es relevante para la interpretación de la auditoría, con datos



que pueden no provenir de los documentos financieros. Esta documentación se pondrá tras el párrafo de opinión o al párrafo de énfasis, en caso de estar presente.

**Párrafo del informe de gestión:** Hay ocasiones en las que el auditor tiene que analizar no sólo los estados financieros de la empresa, sino su informe de gestión (en el caso por ejemplo de las auditorías obligatorias). En este caso, el auditor comprobará si los datos contables utilizados en el mismo son correctos con la información contable de que dispone de la empresa; en caso de que los datos del informe de gestión no sean congruentes, se realizará una opinión similar a la opinión con salvedades de las cuentas anuales.

**Nombre y datos registrales de la entidad auditora y del auditor encargado del informe, y fecha del informe:** Es importante inscribir en el informe el número de inscripción en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) y la fecha del informe, referente al último día trabajado. Tiene que tener en cuenta todos aquellos hechos acaecidos tras el cierre del ejercicio y sucedidos hasta el final del informe, y en caso de aparecer nueva información que produzca cambios en el análisis se podrá poner una segunda fecha, que se referirá al análisis de los nuevos datos.

Este informe es presentado a aquellos que lo encargaron (“destinatarios”), y sirve para todos los agentes económicos como un aviso de la garantía y credibilidad de la información reflejada en las cuentas, asegurándose de que la toma de decisiones que se realice influida por estos estados financieros sea la mejor y más eficaz para los responsables de las mismas, minimizando las posibilidades de engaño por parte de los gerentes de la entidad jurídica.

Para una mejor visión y valoración de los apartados tratados anteriormente, véase este ejemplo de auditoría, realizada por Olszewski auditores, sobre las cuentas anuales de la entidad Real Club Deportivo de La Coruña, con fecha de 30 de junio de 2012 (Véase figuras 1 y 2):

## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de *REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.D.*

1. Hemos auditado las cuentas anuales de *REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.D.*, que comprenden el balance de situación al 30 de junio de 2012, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota 2 de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

2. A la fecha de finalización de nuestro trabajo, la Sociedad no nos ha podido facilitar la composición del saldo y naturaleza de las cuentas con la Agencia Tributaria que por un importe de 34.143.624 euros, se presentan en el epígrafe Administraciones Públicas del pasivo no corriente del balance de situación adjunto. Como consecuencia de ello, no hemos podido aplicar los procedimientos de auditoría necesarios para determinar la razonabilidad de dicho saldo y sus vencimientos, dificultando adicionalmente el cálculo de los intereses a devengar en resultados.

3. Conforme se describe en la Nota 9 de la memoria, la Sociedad ha mantenido contabilizado durante el ejercicio 2011/2012 como capital social un importe de 3.215.018 euros, como consecuencia de haber sido desembolsado este mismo importe en la temporada 2009/2010, al haber sido aprobada en Junta General Extraordinaria de fecha 29 de diciembre de 2003 una ampliación de capital social por un importe total de 60.101.210 euros. Esta ampliación ha sido escriturada con fecha 6 de noviembre de 2012 pero no ha sido elevada a público ni inscrita en el Registro Mercantil a fecha de formulación de estas cuentas, requisito necesario para registrar contablemente dicha operación. En consecuencia, los fondos propios al 30 de junio de 2012 deberían minorarse en 3.215.018 euros, y simultáneamente recoger como situación transitoria de financiación el mismo saldo en la cuenta "Capital emitido pendiente de inscripción" del pasivo del balance de situación adjunto.

4. Tal y como se indica en la Nota 5, 6 y 7 de la memoria, la Sociedad recoge, en los estados financieros adjuntos, activos por importe de 63.211.856 euros correspondientes a las tasaciones que la Liga Nacional de Fútbol Profesional y distintos profesionales independientes han realizado sobre los distintos elementos de inmovilizado material e intangible y que tuvieron como contrapartida un beneficio extraordinario en ejercicios anteriores. Estas revaloraciones de los Activos y que es superior a la cifra de los costes en el mismo importe son debidas a que el actual Consejo de Administración considera que son los valores razonables y reales de mercado.

5. Según manifestación de los Administradores, a 30 de junio de 2012, existe posibilidad de recuperar un importe de 6.425.254 euros correspondientes a créditos morosos con Clubes de ejercicios anteriores. Si bien la Sociedad en algunos casos ha presentado recursos y en otras está en negociaciones con la Liga Nacional de Fútbol Profesional para proceder a su cobro, a fecha actual estos importes no han sido provisionados en las cuentas anuales. En consecuencia, los deudores y las reservas están sobrevalorados por el importe anteriormente referido.

6. La Sociedad a 30 de junio de 2012 presenta un déficit en la amortización acumulada de las concesiones administrativas del Inmovilizado intangible del activo del balance de situación adjunto por importe de 6.905.993 euros. Ello no está de acuerdo con los principios y normas contables que exigen que los elementos de inmovilizado se amorticen según el periodo de concesión y de manera uniforme. En consecuencia dichos activos y las reservas están sobrevalorados por el importe de la amortización no aplicada.

7. En nuestra opinión, debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el punto 2 anterior, y con independencia del efecto de las salvedades descritas en los párrafos 3,4,5 y 6 anteriores, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 2011/2012 adjuntas.

8. Durante el ejercicio se ha producido un deterioro de tesorería motivado por los embargos de la Agencia Tributaria lo que ha provocado problemas financieros en la Sociedad. En este contexto la Sociedad se ha acogido al artículo 5 bis de la Ley concursal y el 7 de noviembre de 2012 ha puesto en conocimiento del Juzgado de lo Mercantil de la Coruña que ha iniciado negociaciones para alcanzar un acuerdo para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio o para alcanzar un acuerdo de refinanciación en los términos previstos en la Ley.

En estas circunstancias, la capacidad de la Sociedad para continuar su actividad y para realizar sus activos y pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará, está condicionada a la consecución de las adhesiones necesarias y a una propuesta de Convenio anticipado de acreedores con el convencimiento de que es la mejor opción para evitar los perjuicios que el lento proceso concursal pueda ocasionar para los acreedores y la Sociedad.

En este sentido, no es posible determinar a la fecha actual el efecto que pudiera derivarse sobre las cuentas anuales adjuntas el que se alcance o no un acuerdo de refinanciación o las adhesiones necesarias para la solicitud de declaración de concurso.

9. El informe de gestión adjunto del ejercicio 2011/2012, contiene las explicaciones que los Administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos, y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2011/2012. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

INSTITUTO DE  
CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Nombre sociedad:  
OLSZEWski AUDITORES,  
S.L.

Año: 2012 Nº: 0312/18530  
Importe controlado: 21,09 EUR

El presente informe ha sido  
elaborado en el 21/11/2012  
por el Censor nº 12, D. R. Diez-Andino

OLSZEWski AUDITORES, S.L.  
(Inscrita en el R.O.A.C. con el Nº S0472)

R. Diez-Andino

16 de noviembre de 2012

Figura 1 y 2: Informe de auditoría del Real Club Deportivo de La Coruña del primer trimestre de 2012.



Tras lo explicado anteriormente, voy a destacar la proporción de salvedades que podemos encontrar en las entidades que participan en Bolsa desde el año 2008 hasta 2012 (ver figura 3).

### Opiniones de los informes de auditoría de las cuentas anuales

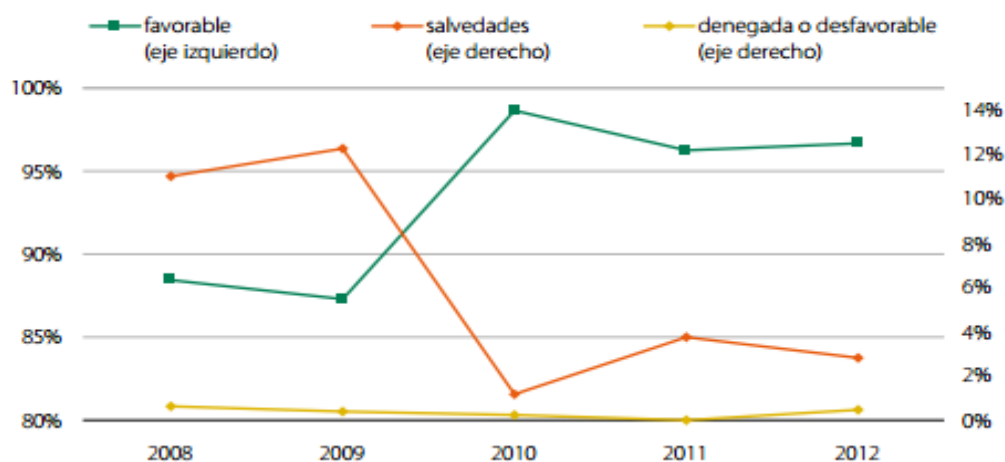


Figura 3: Opinión de los informes de auditoría, en porcentaje.

Fuente: [https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Informes/IA\\_2012.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Informes/IA_2012.pdf)

Como podemos ver, la proporción de entidades con salvedades es en años recientes menor a un 4%, con una tasa de auditorías denegadas inferior al 1%. Esto puede deberse a un mayor cumplimiento de las normativas contables debido a un endurecimiento del castigo tanto de tipo económico como reputacional, que favorece una mayor implicación de los cuerpos directivos de las entidades por presentar una contabilidad fiel y acorde con la realidad, pero además hay que tener en cuenta que las entidades utilizadas para este análisis cotizan todas en Bolsa, por lo que se trata de grandes empresas con un peso y una reputación que mantener, además de contar con cuerpos técnicos, departamentos y asesores que se encarguen de la realización de las cuentas anuales y de tratar con el auditor, por lo que la cantidad de salvedades que se pueden encontrar en estas entidades es mucho menor que las que se podrían encontrar en las pequeñas y medianas empresas, las cuales no disponen en muchos casos de los medios y los conocimientos para la realización correcta de las cuentas anuales.

Por todo ello es un dato muy favorecedor que nos muestra que el gran tejido empresarial y las empresas más grandes del país reflejan correctamente la imagen fiel de sus cuentas y por ello transmiten confianza y seguridad, pero no hay que olvidar que

son una pequeña cifra en comparación con todo el tejido empresarial español, carente de medios y recursos en más de una ocasión.

Por último pero no menos importante, a partir de los datos que proporciona el ICAC podemos observar que de la cantidad de auditores y entidades de auditoría registradas en el ROAC (3.953 a finales de marzo de 2014), un total de 2.466 han realizado trabajos relativos a la auditoría de entidades. Si nos fijamos en las actividades de inspección llevadas a cabo por el ICAC durante el año 2013, se pueden dividir en dos grupos:

- Con respecto al control técnico o investigaciones a los auditores, se realizaron 133 actuaciones, divididas en tres grandes grupos; por rotación de los auditores, por denuncias por incumplimiento de la normativa auditora y por controles de calidad indirectos realizados por convenio con diversas entidades. De las actuaciones realizadas, el porcentaje entre las realizadas y las que finalmente incumplieron es el siguiente (véase la figura 4).

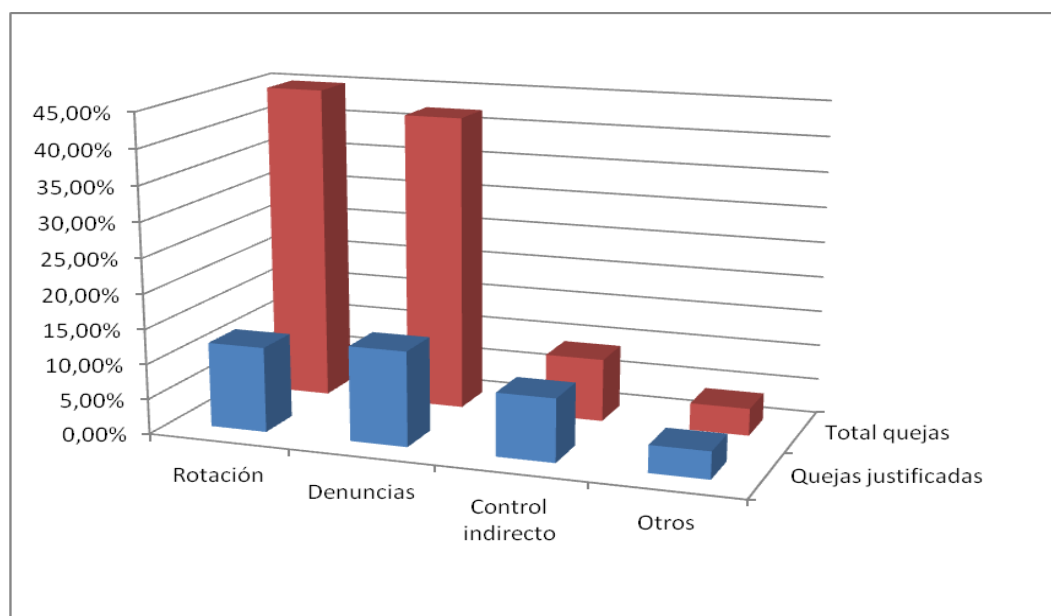


Figura 4: Quejas totales y justificadas respecto al control técnico del ICAC durante el año 2013.

Fuente: elaboración propia

- Con respecto al control de calidad, se realizaron requerimientos de mejora relacionados con 56 auditores, referidos a los siguientes aspectos (Figura 5):

CONCEPTO	Nº DE AUDITORES
Mantenimiento del informe de transparencia disponible en la página de internet del auditor durante dos años	37
Información sobre las actividades y cursos de formación continuada realizados en el último ejercicio	29
Información sobre la fecha del último control de calidad realizado por el ICAC	15
Identificación del responsable de la estructura organizativa encargada de la aplicación del sistema de control de calidad interno, la metodología aplicada y su alcance	10
Declaración sobre la eficacia del funcionamiento del sistema de control calidad interno	7
Estructura de propiedad de la sociedad de auditoría	7
Mención a las revisiones internas realizadas, de cumplimiento del deber de independencia	6
Fecha y cierre del informe anual de transparencia	5
Bases de retribución de los socios	2
Volumen de la cifra de negocios, desglosando los ingresos según procedan de trabajos de auditoría de cuentas o de otros ingresos	2
Publicación del informe de transparencia de forma independiente al resto de la red	2

Figura 5: Requerimientos de mejora exigidos a los auditores durante el año 2013.

Fuente: <http://www.icac.meh.es/>

Como se puede observar el total de auditores que han tenido quejas y han resultado en incumplimiento de las normas han sido 107 auditores, un 4.34% de los auditores que han realizado trabajos relacionados con la auditoría de cuentas. Por ello se puede observar que es un número algo excesivo y que es por este motivo la realización de tantos controles y normativas más duras para obligar a cumplir el reglamento de auditoría.

## **6. Marco legislativo internacional.**

En este apartado voy a diferenciar entre el ámbito global y el regional, referido a la Unión Europea, y a las normas sobre auditoría aplicadas efectivamente por cada uno.

**Nivel mundial:** Los organismos más importantes son dos: La IFAC (con las NIA), y el IASB (con las IFRS).

- IASB: Creador de las International Financial Reporting Standards, ha ido actualizando y renovando estas normas conforme el paso del tiempo. Desde sus inicios en 1973 como IASC hasta la fecha ha realizado 39 NIC y 13 NIIF. Estas normas son aplicadas a la contabilidad.
- IFAC: Es el principal organismo encargado de la elaboración, supervisión y aclaración de las Normas Internacionales de Auditoría, a partir de un organismo dependiente que es el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), bajo supervisión del Public Interest Oversight Board. Este organismo, fundado en 1978 como IAPC (International Auditing Practices Committee), y refundado en 2002 como IAASB, ha ido adquiriendo una mayor relevancia en el campo de la normativa auditora, siendo cada vez más países los que tienen integrada en su legislación las NIA (a fecha 30 de junio de 2014, este grupo lo componían un total de 103 países).

De esta última entidad podemos remarcar el Proyecto Claridad.

- Proyecto Claridad: Esta iniciativa que comenzó en 2004 ha tratado de facilitar la comprensión y adopción de las NIA, a través de una revisión continua de la normativa realizada, diferenciando 36 NIAs y una Norma Internacional del Control de Calidad (ISQC). Además se han estructurado las NIAs en apartados bien referenciados, a saber: Introducción, Objetivo, Definiciones, Requisitos y Aplicación y otros documentos explicativos.

Esta medida ha sido muy aplaudida en el sector, tal y como señaló el presidente del REA + REGA, Carlos Puig de Travy: “las Normas Internacionales de Auditoría elaboradas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que ha realizado el Comité Internacional de Prácticas de

Auditoría, demuestran la voluntad de unificar criterios internacionales, con el fin de que los auditores dispongan de las herramientas necesarias para brindar servicios de alta calidad para lograr la absoluta transparencia de las cuentas en todo el mundo”.<sup>8</sup>

**Nivel europeo:** A este nivel encontramos las Directivas y Recomendaciones realizadas por la Comisión Europea y el Parlamento Europeo. Las principales Directivas Europeas con respecto a la auditoría son las siguientes:

- Cuarta Directiva 78/660/CEE: Con esta Directiva la Unión Europea inició los pasos hacia la armonización contable, al sentar las bases de la formación de los estados financieros, como son el balance, cuenta de pérdidas y ganancias y las notas de la Memoria aclarando la información que sea necesaria. Además, en esta normativa ya se dejaba ver que la Comisión Europea desarrollaría nuevas Directivas para tratar de legislar aquellos campos que todavía quedaban abiertos o sin una cobertura legal total.
- Directiva 2006/43/CEE: Relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y las cuentas consolidadas, que supone la modificación de las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, y la derogación de la Directiva 84/253/CEE. Esta Directiva trata de armonizar las normas europeas con respecto a las estatales, y dar mayor seguridad e independencia a la figura del auditor. Además, se trata de integrar las Normas Internacionales de Auditoría a la Unión Europea, siendo un paso muy importante para la homogeneización y la comparabilidad entre los distintos estados miembros, al aplicarse las mismas normas en todo el grupo, añadiéndose a esto el fomento de los grupos de cooperación entre países de Eurogrupo e incluso con países terceros. También se trata de dar un enfoque de mayor transparencia y seguridad con la definición de ética profesional.
- Directiva 2013/34/CEE: Con esta Directiva se modernizaron las leyes europeas de contabilidad sobre los estados financieros e informes similares a realizar, derogando finalmente las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, y modificando

---

<sup>8</sup> [www.elderecho.com](http://www.elderecho.com), *El Consejo de Economistas reúne a un centenar de auditores en la presentación del Manual de Auditoría*, 23 de abril de 2014.



la Directiva 2006/43/CEE, dedicando importancia al asunto de las pequeñas y medianas empresas, o PYME, al exigirles unos estados financieros simplificados debido a su situación más precaria que las grandes empresas (por ejemplo, la eliminación del informe de gestión para las PYMES). Se ha reducido la realización de estados financieros consolidados a las empresas matriz, excluyendo a las empresas filiales. Además, las pequeñas empresas se han visto excluidas de la obligación de realizar un informe de auditoría, debido a la carga administrativa que puede suponer para ellas (siempre y cuando no superen una cifra de negocios de 8 millones de euros, balance de situación total de 4 millones, y un número de empleados medio durante el año de 50, con cierto margen de aumento por parte de los Estados; esto es para no cometer el error de eliminar la transparencia ganada estos años, pero teniendo en cuenta el coste económico de la auditoría).

La finalidad de esta medida es, finalmente, tratar de mejorar y acelerar la armonización y comparabilidad de la contabilidad europea, tratando de garantizar la fiabilidad y transparencia de los organismos tanto públicos como privados, para hacer frente a la situación de crisis actual y evitar la aparición de crisis como la de Gowex.

Los estados miembros deben integrar estas medidas hasta el 20 de julio de 2015, y que entren en vigor a partir del 1 de enero de 2016 o durante el ejercicio del 2016.

- Directiva 2014/56/CEE: Relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Esta Directiva del 16 de abril modifica la ya existente 2006/43/CEE, remarcando de manera importante la independencia de los auditores, remarcando los puntos en que se puede ver en peligro la misma (cuando la entidad auditora posee participaciones o instrumentos financieros de la entidad auditada, entidades vinculadas a ésta, alguno de sus miembros ha recibido obsequios o ha trabajado en ésta en el periodo actual, o se fusiona o adquiere otra entidad con vínculos con el auditor o la sociedad auditora, como se indica en el artículo 14), la autorización de auditores de países comunitarios de ejercer en otros países (debido al Mercado Común Europeo), la convalidación

del título con países terceros, dar una mayor publicidad a la limitación del alcance de la auditoría, la utilización como base de las auditorías de cuentas de las Normas Internacionales de Auditoría (sin la realización de unas NIA propias, artículo 26), una mejora de los controles de calidad (artículo 29), la potestad sancionadora de los estados miembro y organismos competentes (artículo 30) y las características y funciones de los Comités de auditoría (capítulo X).

- Reglamento 2014: El nuevo Reglamento, con fecha de abril de 2014, versa sobre la obligación de rotar de los auditores cada 7 años, y la obligación de “descansar” durante 3 años. Con respecto a las Entidades de Interés Público, se refuerza el papel del Comité de Auditoría (presentando dos opciones y explicando la opción elegida), y pueden pagar un máximo de un 15% de sus ingresos al auditor (sino, éste debe comunicarlo al Comité de Auditoría y ver las amenazas y riesgos a su independencia). Además, los contratos con un auditor por parte de una EIP van desde el año hasta los 10 años, pudiendo ampliarse a 20 años tras una licitación pública (24 sin licitación pública si se lleva a cabo una coauditoría, es decir, dos auditores individuales o dos firmas de auditoría se unen para realizar un mismo informe de auditoría). Además, el auditor no puede prestar otro tipo de servicios a la entidad (asesoría fiscal, laboral, etc.), y el resto de servicios ajenos a la auditoría no prohibidos sólo pueden suponer el 70% de la media de los honorarios percibidos durante los tres últimos años de lo percibido por el servicio de auditoría de cuentas.

Estas medidas, que entrarán en vigor a partir de junio del 2016, tienen como función asegurar la independencia del auditor y evitar que la auditoría legal se vea comprometida. Por ello, cuando una de las entidades auditadas contrata a un ex auditor, éste no podrá ejercer posiciones clave dentro de la gestión, ser miembro del comité de auditoría o miembro del órgano de control durante el primer año (dos en el caso de las EIP).

Como se ha podido observar, Europa lleva desde los años 80 tratando de armonizar las normas y directrices en el ámbito regional, cobrando impulso a partir de esta última década con las Directivas de 2006, 2008 y 2013. Se trata de favorecer la

transparencia y comparabilidad de la información financiera de las empresas, pudiendo así facilitar la entrada de capital extranjero a las entidades (ya que los inversores poseerán toda la información necesaria en un formato estándar comprendido por todos).

El defecto en esto ha sido que la Unión Europea no ha unificado finalmente las Normas Internacionales de Contabilidad, dejando a cada estado miembro que las traduzca y asimile conforme sus propias leyes les permitan, lo que puede dar lugar a variaciones y controversias entre los distintos estados.

Esto ha sido por un cambio en la mentalidad europea, desde el derecho romano utilizado en el continente caracterizado por su estructura cerrada y estricta, frente a un marco normativo más permisivo, llamado “common law” y proveniente de la zona anglosajona, que da una mayor generalización de las normativas a nivel europeo y deja a los estados miembro una mayor libertad de actuación.

Esto permite que se personalicen las normas, esto es, cada país tiene unas características propias respecto a su contabilidad, tejido industrial, marco legal, cultura, etc. y por ello es más difícil la implantación de normas comunes.

Europa ha intentado regular sus propias leyes para alcanzar un marco jurídico-económico común a todos los estados miembros, pero se ha visto sobrepasada y ha intentado utilizar la normativa internacional para tener una base de partida, adoptando las NIC/NIFF y en cuestión de auditoría las NIA (mediante las Directivas 1126/2008/CEE y 2006/43/CEE, respectivamente).

Finalmente, este proceso de tratar de realizar una normativa común europea y armonizar mediante un derecho común los países miembros ha acabado en un fracaso, que la Unión Europea ha reconocido al indicar que cada estado miembro traduzca y adapte a su legislación nacional estas normas internacionales, siendo así, como se ha indicado anteriormente, una normativa más personal y capaz de hacer frente de manera más eficaz a las características de cada país (teniendo en cuenta su marco jurídico, esto es, la Constitución y sus leyes), pero impidiendo una armonización y una unidad en el marco legislativo europeo (paso de una perspectiva de derecho romano a la “common law”, más generalista).

## **7. Marco legislativo español.**

En España, la principal normativa en lo referente a la auditoría de cuentas es la Ley de Auditoría de Cuentas, cuya primera ley data de 1988 (Ley 24/1988), donde sentaban las bases del trabajo de los censores jurados de cuentas (posteriormente, auditores de cuentas), y que ha sufrido las siguientes modificaciones recientemente:

- Real Decreto 1/2011, texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas: En esta norma se trata de homogeneizar y explicar de una forma más clara los cambios producidos en la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, la cual se deroga), recopilando en un único texto el marco normativo de las auditorías (a partir de la Ley original, de las modificaciones y de la inclusión de las Directivas europeas), facilitando su comprensibilidad y acceso. En esta recopilación encontramos pues lo siguiente:
  - Se parte de las bases de la Ley 19/1988 (la cual a su vez es la incorporación de la Directiva 84/253/CEE), que es la primera norma española en regular la actividad de la auditoría de cuentas, para asegurar y fomentar la transparencia de las cuentas tal y como se dice en el artículo 38 de la Constitución. Esta información además no debe ser sólo accesible a los miembros de la sociedad auditada, sino a todos los agentes económicos que puedan tener relaciones con ésta. Por tanto, en esta norma se reflexionó y sentó las bases de la actividad, de aquellos que podían acceder a ésta (el registro en el ROAC y las condiciones a cumplir para ello), el contenido mínimo a disponer en el informe de auditoría, la responsabilidad de los auditores, así como sus incompatibilidades, posibles infracciones y sanciones a aplicar por el organismo competente, en este caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyas funciones son el control de la actividad y la potestad sancionadora.
  - En la Ley 4/1990 de Presupuestos Generales del Estado para 1990 se incluyó, en la disposición adicional decimotercera, una segunda vía de acceso al ROAC para aquellos que no disponían de una titulación universitaria (pero que sí tenían los estudios necesarios para poder

acceder a ésta), exigiéndoles un periodo de formación práctica de 8 años, en vez de los 3 reglamentarios, así como nuevas fórmulas para la acreditación de las prácticas realizadas.

- En la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1991 se modificó la composición del Comité Consultivo del ICAC, según el artículo 104 de esta Ley.
- Ley 13/1992, sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras: en esta Ley se modificaron los artículos 17 y 18 de la Ley 19/1988, mediante la inclusión de nuevas sanciones e infracciones, tal y como se dispone en la disposición adicional tercera de la Ley antes indicada.
- Mediante la Ley 3/1994, que supone la adaptación de la legislación española en materia de entidades de crédito a la segunda Directiva de coordinación bancaria, se incluyen una serie de cambios sobre el sector financiero, se incluye con la disposición adicional sexta un nuevo apartado a la disposición adicional primera de la Ley 19/1988, sobre la obligación de las entidades de crédito extranjeras de que deban someterse a un informe de auditoría de la información contable que deben hacer pública anualmente, a pesar de que no deban realizar las cuentas anuales en España.
- Ley 2/1995, sobre las Sociedades de Responsabilidad Limitada, que introdujo en su disposición adicional sexta una modificación al artículo 8, sobre la posibilidad de prorrogar el contrato de auditoría anualmente, una vez finalizado.
- Ley 37/1998, que supuso una reforma del Mercado de Valores, con una variación mediante su disposición adicional octava de la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, de la obligación de comunicar al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros de cualquier dato o actuación que afecte de manera crucial al ejercicio de la actividad, a la

continuidad de la entidad, a la estabilidad y solvencia de la misma y en aquellos casos en que la opinión del informe de auditoría fuese denegada o desfavorable, o incluso fuese imposible de emitir una opinión.

- Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (artículos del 48 al 53), se modificaron varios aspectos:
  - Examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
  - La realización de cursos de formación continuada.
  - Vías de acceso al ROAC únicas para funcionarios y empleados públicos cuyo trabajo se encuentre en relación con la auditoría de cuentas del sector público.
  - Obligación de independencia y causas que motiven la pérdida de la misma (incompatibilidades).
  - Obligación de rotación de los auditores con respecto a la auditoría de ciertas entidades.
  - Responsabilidad civil de los auditores de cuentas.
  - Custodia de la documentación de los trabajos de auditoría y acceso a dicha documentación (sin olvidar el deber de secreto que deben mantener sobre datos privados de la entidad), así como infracciones y sanciones que pueden aplicarse.
  - Competencias del ICAC con respecto a la supervisión de la auditoría de cuentas, y creación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.
- La Ley 12/2010, que supone la inclusión de la Directiva europea 2006/43/CEE, que supone un progreso importante en la homogeneización de la normativa europea, y un proceso de madurez de la auditoría de cuentas, incrementando su calidad y transparencia. Se trata de dar especial hincapié a la autorización y registro de auditores y

sociedades de auditoría de Estados miembros y de terceros, la limitación de la responsabilidad del auditor a los errores que se deriven de su propia actividad, una mayor cooperación entre los distintos Estados, mayores garantías a los auditores con el uso de medidas de salvaguarda e imposibilidades y modificaciones de calado en las infracciones y sanciones impuestas a los auditores (reduciendo la difusión de las sanciones para minorar la pérdida de reputación). Además, se incrementan las restricciones en el tratamiento de las Entidades de Interés Público (EIP). Por último, en lo referente a los informes de auditoría, se producen variaciones en las incertidumbres, y los principios de empresa en funcionamiento y uniformidad, que pasan del párrafo de salvedades al párrafo de énfasis (salvo en casos en que las incertidumbres afecten de manera importante a la imagen fiel de la empresa, en cuyo caso se contaría como informe desfavorable o con salvedades por incumplimiento).

- Normas Técnicas de Auditoría: Conjunto de principios y normas que debe tener en cuenta el auditor a la hora de expresar su opinión sobre las cuentas anuales de las entidades, junto con las guías de actuación. Las principales Normas Técnicas de Auditoría son:
  - Normas Técnicas de Carácter General: Condiciones que ha de cumplir el auditor para ejercer su trabajo.
    - Formación técnica y capacidad profesional.
    - Independencia, integridad y objetividad.
    - Diligencia personal.
    - Responsabilidad.
    - Secreto profesional.
    - Honorarios y comisiones: honorarios por tarifas horarias, sin comisiones a terceros.

- Publicidad: prohibida en medios de comunicación.
- Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo: Acordar mediante un contrato o carta de encargo las condiciones y honorarios con el cliente.
  - Planificación del trabajo a desarrollar.
  - Estudio y evaluación del control interno: comprobar mediante cuatro pasos (Autorización, Ejecución, Registro e Inspección), la veracidad de los registros contables, la correcta dirección de la empresa y la consecución de los objetivos de la misma.
  - Evidencia en auditoría: Seguridad del auditor de que las cuentas expresan la imagen fiel de la empresa y el patrimonio, a partir de los criterios de importancia relativa y prudencia. Los procesos de obtención de evidencia son: Inspección, Observación, Preguntas, Confirmaciones de terceros, Cálculos y Técnicas de examen analítico.
- Normas Técnicas de Emisión de Informes: Expresar finalmente si se refleja la imagen fiel de la empresa según las cuentas, su opinión afirmativa sin problemas, afirmativa con problemas a la realización o negativa, y debe tener en cuenta la incertidumbre.

Estas normas han sido utilizadas para la realización del informe de auditoría desde sus inicios hasta el 1 de enero de 2014, en que entra en vigor la Resolución del 15 de octubre de 2013, adaptando éstas a las Normas Técnicas de Auditoría, quedando únicamente aquellas para las que las NIA no tengan una similar.

Las Normas Internacionales Auditoría son las siguientes:

- NIA 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA.
- NIA 210: Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- NIA 220: Control de calidad de la auditoría de estados financieros.



- NIA 230: Documentación de auditoría.
- NIA 240: Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- NIA 250: Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- NIA 260: Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA 265: Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
- NIA 300: Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- NIA 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA 330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA 402: Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- NIA 450: Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- NIA 500: Evidencia de auditoría.
- NIA 501: Evidencia de auditoría, consideraciones específicas para determinadas áreas.
- NIA 505: Confirmaciones externas.
- NIA 510: Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura.
- NIA 520: Procedimientos analíticos.
- NIA 530: Muestreo de auditoría.

- NIA 540: Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
  - NIA 550: Partes vinculadas.
  - NIA 560: Hechos posteriores al cierre.
  - NIA 570: Empresa en funcionamiento.
  - NIA 580: Manifestaciones escritas.
  - NIA 600: Consideraciones especiales; auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
  - NIA 610: Utilización del trabajo de los auditores internos.
  - NIA 620: Utilización del trabajo de un experto del auditor.
  - NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
  - NIA 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
  - NIA 706: Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.
  - NIA 710: Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.
  - NIA 720: Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
- Resolución del 15 de octubre de 2013, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría, por la Directiva 2006/43/CEE en cuyo artículo 26 se especifica que los estados deben adoptar la normativa europea, y que finalmente ha resultado una traducción por parte de cada Estado de las NIA. España, a diferencia de la mayoría de Estados miembro, todavía no había adoptado esta

medida esperando la decisión de Europa de realizar unas normas europeas de auditoría, pero finalmente, visto que no ha sido así, se encargó al ICAC la traducción de las NIA, y su introducción en la normativa española.

Finalmente estas nuevas normas han entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2014, siendo modificadas la mayoría de las Normas Técnicas de Auditoría pero manteniendo aquellas no afectadas por las NIA-ES.

Las normas aceptadas tendrán un peso jurídico como las Normas Técnicas de Auditoría, puesto que la Unión Europea no ha adoptado estas normas.

Las NTA que no van a ser derogadas por ser casos especiales de nuestro marco normativo único son las siguientes:

- Relaciones entre auditores, referido al cambio de auditor o auditoría conjunta. Esta NTA ha sido reformada el 20 de marzo de 2014, para adaptarse a la normativa europea, siendo englobada dentro de la NIA-ES 600 con los complementos anteriormente existentes.
- Informes complementarios exigidos por los supervisores públicos correspondientes.
- Regulación específica del trabajo de la auditoría de cuentas, como se explica en el artículo 2 del Reglamento 1/2011.
- Aquellos trabajos que, sin ser auditoría, se incluyen en las posibles tareas de los auditores de cuentas (Informes Especiales sobre el aumento de capital por compensación de créditos y exclusión del derecho de suscripción preferente).

Estas normas deben revisarse continuamente, a partir de las NIA realizadas por el IAASB (ver las modificaciones que este organismo realiza, para aplicarlas a la normativa española).

Las normas finalmente adoptadas por el ICAC son las NIA-ES de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, entrando en vigor el 1 de enero de 2014. A estas hay que añadir la NIA-ES 805 (Auditoría de un solo estado financiero), adoptada el 20 de marzo de 2014.

Este cambio en la normativa va a influir en el informe de auditoría en la forma y en el contenido de la siguiente manera:

- Remarcar mediante títulos cada sección del informe de auditoría.
- En el título se remarca la independencia del auditor.
- La responsabilidad de las cuentas de la sociedad auditada corresponden a la dirección, refiriéndose ésta a los miembros del órgano de administración de la entidad. Para ellos se incluirá una sección llamada “Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros”.
- Se debe utilizar en España la expresión de que los estados financieros “expresen la imagen fiel” de la empresa.
- En la sección titulada “Responsabilidad del auditor”, hacer referencia a que su única función es expresar una opinión de los estados financieros basada en la auditoría, indicándose además que se llevó a cabo siguiendo las NIA-ES, cumpliendo con unos requisitos de ética y de planificación y ejecución de la misma, para garantizar así que no hay incorrección material.
- El riesgo de incorrección por fraude o error y el resto de procedimientos a utilizar, dependen únicamente de la opinión del auditor, así como la valoración del control interno realizado por la empresa (en España, el auditor no es responsable de opinar sobre la eficacia del control interno).
- Si el auditor da su opinión sobre otra información aparte del estado de las cuentas anuales, se reflejará en la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” (por ejemplo, el informe de gestión, cuya obligación es comprobar que los datos en él referidos concuerdan con la información contable disponible). Este párrafo se situará tras el “Informe sobre los estados financieros”.
- El auditor puede opinar sobre información no requerida, siempre y cuando se presente de forma aparte de los estados financieros, siempre y cuando guarde relación con el estado financiero de la empresa.

- Los responsables de la entidad deben indicar el marco contable en el que se han basado para realizar la información financiera de manera precisa.
- En el informe de auditoría habrá que indicar la parte de responsabilidad que corresponde a los responsables de la entidad y al auditor, para que quede más claro a los agentes económicos el funcionamiento de la misma.
- En la carta de encargo, aparte de indicar el alcance, objetivos del trabajo y honorarios a retribuir por el mismo deben incluirse las responsabilidades que disponen tanto el auditor como la dirección, así como el marco de información financiera utilizado en la preparación de los estados financieros.

Las conclusiones obtenidas han sido que la normativa española ha tratado de ajustarse en la medida de lo posible a las Directivas europeas, pero al no pronunciarse éstas en la esperada unificación normativa y dejarlo en manos de cada Estado miembro la traducción de las NIA, realizando una política legislativa permisiva (priorizando el estilo de derecho del “common law”), el ICAC ha actuado mediante la adaptación de las NIA (traducidas mediante un Comité desde 2008) al marco legislativo español, entrando en vigor el 1 de enero de 2014.

La medida tomada por España trata de armonizar la reglamentación contable y ajustarla a los estándares internacionales, cambiando el enfoque de la auditoría como el control de las cuentas de las empresas a un análisis de los riesgos de las mismas, exigiendo una mayor implicación por parte del auditor.

Estas normativas tratan de simplificar y agilizar la comprensión del informe de auditoría, además de dar una mayor relevancia al hecho de la independencia del auditor y la depuración de las responsabilidades por parte de cada miembro. Además, el auditor no sólo debe mirar los datos cuantitativos de los estados financieros, sino que debe analizar los riesgos a los que se enfrenta la empresa, y si estos amenazan al principio de empresa en funcionamiento.

Personalmente, creo que estos cambios son importantes para la mejoría de la normativa española, aunque hubiera sido mejor una normativa común europea que adoptara estas normas de forma conjunta y no que cada país actuara en mayor o menor medida por su cuenta.

## **8. Marco legislativo francés.**

En Francia el organismo encargado del marco regulador de las auditorías es la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), la Compañía Nacional de los Comisarios de Cuentas. Esta entidad se encuentra adscrita al Ministerio de Justicia francés, distando del modelo español (en el cual el ICAC se encuentra vinculado al Ministerio de Economía y Competitividad).

Esto se debe al hecho de que en España se considera que la auditoría es una revisión de la contabilidad de la empresa y de que sus cuentas son correctas (representan la imagen fiel de la empresa), siendo su principal utilidad la seguridad y comparabilidad para los mercados y todos aquellos agentes económicos que interactúen o estén interesados en interactuar con la empresa indicada, correspondiendo pues a un asunto de economía y de competitividad entre empresas (por las consecuencias tanto financieras como competitivas que conlleva la revisión y corroboración de las cuentas anuales de la empresa).

Por otro lado, en Francia se considera a la auditoría como un proceso de revisión y comprobación de cuentas, de forma que éstas se ajusten al marco jurídico contable, tratando así de eliminar las ilegalidades que puedan encontrarse en las cuentas anuales de las empresas (perteneciendo así al Ministerio de Justicia).

Tenemos entonces dos enfoques distintos de la profesión de la auditoría, como verificador de las cuentas frente a los mercados (España) o como controlador y supervisor de las mismas (Francia), lo que a su vez puede llevarnos a variaciones de registro y de normativa en los informes de auditoría, como se comprobará a continuación.

La normativa internacional se adopta en dos pasos:

- Entre 2005 y 2007 se inicia el proceso de adaptación de la normativa francesa (realizada por el CNCC desde los inicios de la legislación de la auditoría en el año 1966 con la ley nº 66 – 537 del 24 de julio sobre las sociedades mercantiles hasta el 2003), asimilando la parte de las Normas Internacionales de Auditoría correspondiente a la definición y aspectos generales de la auditoría (ISA 200), control de calidad de las auditorías (ISAs 230 y 240), evaluación del riesgo en la

auditoría (ISAs 300, 315, 320 y 330), evidencias y pruebas de la auditoría (ISAs 500, 501, 505, 520, 540 y 545), utilización del trabajo de otros auditores (ISA 620) y al informe de auditoría (ISA 710).

- Finalmente, en 2011 se finaliza la adopción de las ISAs por parte de Francia, debido a la finalización por parte del IAASB del Proyecto Claridad. Así pues, se traducen e introducen a la normativa francesa las ISAs 260, 265, 550 y 600. Además una parte de la normativa estatal sobre la auditoría fue revisada y homologada para el 3 de agosto de 2011 (J.O. nº0178 del 3 de agosto de 2011).

Es importante destacar que, así como se puede observar que han adoptado una buena parte de las Normas Internacionales de Auditoría, hay otra parte destacable que no han asimilado (ISAs 210, 220, 250, 402, 450, 530, 560, 570, 580, 610, 700, 705, 706, 800, 805 y 810), y además se puede observar como hay una gran cantidad de normativa propia dentro de las Normes d' exercice professionnel debido seguramente a una revisión y adaptación de sus propias normas.

Esto puede deberse a que hay normas para las cuales han utilizado como base las normas realizadas por el IAASB y a partir de las mismas han realizado la traducción y adaptación a su propia normativa. Un ejemplo de esto sería la ISA 710 (Sobre información comparativa de estados financieros), la cual ha sido traducida de manera muy concreta y reducida por el CNCC a la NEP 710 (Información relativa a los años anteriores). Aunque el contenido y el fondo de ambas es el mismo, la forma de expresarlo y el detallismo y grado de concreción proporcionado por estos organismos difiere en gran medida. Así como el IAASB especifica y trata más concretamente el tema (destacando que si la información de años anteriores no ha sido auditada o el auditor ha sido otra persona o entidad, debe indicarse en el párrafo de Otras Materias, así como que esto no le excluye de la búsqueda de evidencias de que la información representada refleja la imagen fiel de la empresa, y de cómo puede afectar al informe de auditoría y a su opinión el hecho de que la información comparativa no sea correcta o no este auditada, teniendo en cuenta que esto sólo puede producirse si afecta directamente a la contabilidad del año auditado), mientras que en la normativa francesa se indica exclusivamente que el auditor debe revisar que cumpla que los importes y la información proporcionada por la empresa referente a años anteriores guarde relación

con las cuentas anuales del año auditado, que si es el primer año del auditor en la entidad revise mediante los principios definidos en la normativa referida al control del balance (NEP 510), la responsabilidad del auditor sobre las cuentas anuales del año en curso y que cuando el auditor se encuentre con irregularidades debe avisar y esperar cambios por parte de la entidad, y si no tenerlo en cuenta en la opinión. Además, en el caso de la normativa internacional se utilizan ejemplos para comprobar cuándo y cómo utilizar la sistemática explicada, mientras que en el caso de la francesa no hay ninguno.

Por el contrario, hay NEP que el Estado francés ha desarrollado a partir de sus propias normativas, tratando de darles un cariz similar al internacional pero de una manera más personal que las anteriores, para lo cual usaré de ejemplo la NEP 700 sobre el informe de auditoría. En un primer vistazo a esta norma, se pueden ver cambios importantes que pueden llevar a diferencias de gran calado en la realización de los informes de auditoría franceses e internacionales.

El auditor francés debe certificar que las cuentas anuales son regulares y sinceras, y representan la imagen fiel de los resultados de las operaciones del ejercicio y de la situación financiera y del patrimonio de la sociedad a final del año.

El informe de auditoría francés se encuentra dividido de manera distinta a lo indicado en el IAASB, de forma que no se trata la responsabilidad de los gerentes de la empresa (tan sólo se comenta que tienen la obligación de cerrar las cuentas), se destacan tres grandes apartados (certificación, justificación de la opinión y verificación de información extra), los cuales aglutinan los apartados internacionales de una manera distinta:

- En el apartado certificación de cuentas se explica el proceso de la auditoría y el alcance de la misma, así como si dispone de suficientes evidencias para proporcionar una opinión. Esto no se especifica en la normativa francesa, al contrario que en la internacional, tratando en parte así la responsabilidad del auditor. Además, en este apartado se da la opinión del auditor, que puede ser de conformidad, reserva (salvedades) o negación. Esto es una importante diferencia con respecto al modelo tanto internacional como al español, ya que en el primero lo que se lleva a cabo es la aceptación total o con reservas y, en caso de que no se pueda realizar un análisis concreto, la negación; en el caso



internacional se realiza una opinión sin modificación (conforme), con modificaciones que no afecten en gran medida a la fiabilidad de las cuentas (con salvedades), modificada y que afecte gravemente a la fiabilidad de la contabilidad (adversa), o que por motivos como la incertidumbre no se pueda realizar un análisis fiable de la entidad (denegada). El modelo español es más parecido al internacional que su homólogo galo, esto se debe a una adaptación más literal de la normativa del IAASB.

- Justificación de la opinión: En este apartado los auditores franceses explican en qué se sostiene su decisión, indicando las leyes y datos en que se basa. En el caso internacional y español, esto se realiza únicamente en el caso de que se encuentre información que difiera con la imagen fiel de la entidad y de las cuentas anuales, realizándose en el párrafo de salvedades u otras cuestiones (en el caso de incertidumbre y variaciones en los principios de uniformidad y empresa en funcionamiento), según corresponda, y no en el caso de informe limpio, viéndose innecesario.
- Por último, en el apartado de verificación de la información extra se trata de valorar aquellos documentos e informes adicionales que la ley exija a las entidades (por ejemplo en caso de entidades financieras o de seguros). En el caso internacional y español es lo que se define como Otras Responsabilidades de Información, con una estructura similar a la gala. El informe más común en este apartado es el informe de gestión.

En mi opinión, el informe de auditoría francés añade una variante –la justificación de la opinión del auditor– bastante interesante, ya que permite a los agentes económicos comprender el resultado de la auditoría, y puede facilitar a los organismos supervisores su labor en la revisión de las mismas. Ahora bien, me gustaría remarcar que en el informe galo no se dedica la importancia que el IAASB y las ISAs sí han hecho de explicar la responsabilidad del auditor y de la gerencia de la empresa, lo cual es importante para delimitar y depurar responsabilidades en caso de posibles infracciones legales. Es un detalle que me parece que merece la pena destacar, más aún siendo la auditoría una actividad supervisada por el Ministerio de Justicia, por lo que debería quedar muy claro este punto.

Otro detalle interesante en el informe de auditoría francés es la realización de las co-auditorías. En Francia está muy arraigada la realización de los informes de auditoría por parte de dos entidades, lo cual tiene una gran cantidad de beneficios:

- Permite una mayor calidad en el informe de auditoría, puesto que es realizado por dos entidades independientes que deben emitir un único informe, y cuya responsabilidad es conjunta. Por ello deben controlar los análisis realizados por el otro auditor, basándose en el “principio de los cuatro ojos”, evitándose así riesgos de errores y la sobre-familiaridad entre el auditor y la empresa.
- La participación de varios auditores en el informe permite que se dividan las tareas, lo cual incrementa el diálogo entre los auditores y los directivos de la empresa y evita duplicidades. Aunque incrementa ligeramente el tiempo de la auditoría y los costes de la misma (sobre un 3% del coste total), el valor añadido que supone es mayor que dichos costes.
- La auditoría conjunta favorece la entrada de nuevas sociedades de auditoría, evitando la creación de monopolios y la concentración empresarial excesiva en la auditoría como explica el presidente de Mazars en España, Antonio Bover: “No podemos hablar de monopolio, porque las empresas tienen libertad para contratar al auditor, pero sí vivimos en un mercado con una concentración demasiado elevada como para que la salud del sector sea la óptima. Por eso es muy importante el concepto de co-auditoría, que ya se aplica con éxito en Francia y que permite a los grupos de menor tamaño entrar en un segmento de contratos al que ahora solo tenían acceso los auditores más grandes”<sup>9</sup>

Personalmente me parece una característica bastante interesante y que debería exportarse al resto de países, para garantizar la seguridad, control e independencia de la auditoría, y así permitir el desarrollo de las pequeñas sociedades de auditoría y auditores independientes.

Como se puede observar, la adaptación de la normativa internacional no ha sido tan homogénea como en el caso español, habiéndose producido anteriormente (entre 2005 y 2007 la primera adaptación), correspondiéndose con la Directiva europea de

---

<sup>9</sup> David Fernandez, *El auditor siempre gana*, El País 14 de julio de 2013.

2006. Además, la segunda adaptación fue tras la realización del Proyecto Claridad en 2011, de forma que se terminó de asimilar la reglamentación internacional cumpliendo con las exigencias europeas.

Ahora bien, esto puede deberse a que Francia ha ido cumpliendo con la normativa europea, pero cuando se pidió la adaptación a la normativa internacional prefirió esperar a la finalización del Proyecto Claridad. Además, se estaba a la espera de una normativa europea estándar y útil para todos los países de la Unión Europea, normativa que finalmente nunca llegó. Por eso se puede comprobar que la normativa francesa es mucho más simple y genérica que la que se puede encontrar en el IAASB, porque esperaba una norma europea que desarrollara el tema de la auditoría. El problema de poseer una normativa que podía dar a vacíos legales ha sido solventada con el desarrollo de una gran cantidad de legislación extra, no encontrada en otros estados miembro como España o Inglaterra.

La normativa francesa ha seguido un enfoque muy generalista, al contrario que la legislación propuesta por el IAASB. Esto me parece muy interesante y extraño, pues lo primero encajaría más con el enfoque anglosajón (que cada juez o estado interprete la ley a su manera, más personalista) que con el enfoque que realmente se aplica en Francia, España y otros países europeos, el continental (normas marcadas por los organismos legislativos y ejecutivos, sin margen para la interpretación; normas comunes a todos los casos). Además, el IAASB (que a fin de cuentas es un organismo americano) tampoco sigue su enfoque tradicional anglosajón, sino que trata de realizar una normativa de auditoría común. Esto puede deberse a que la auditoría es un campo de ámbito internacional, cuyas repercusiones afectan a más de un país y por lo cual es necesario que se trate de seguir una senda común, y en Europa se ha esperado a la respuesta de la Unión Europea, la cual (traducir y aplicar las normas) puede llevar un tiempo en ser finalmente adoptada.

En mi opinión, lo que debería hacer Francia sería tratar de acercar más su normativa a la aplicada internacionalmente, para la cual no tiene el problema de traducirla (puesto que en la propia página del CNCC ya se encuentran todas las ISAs traducidas al francés), sino aprobarlas en el Congreso. Esto ayudaría a que datos tan

importantes como el informe de auditoría no tuvieran unas diferencias tan destacables y de tanto peso como sucede en la actualidad.

Por último, incluiré a modo de ejemplo un informe de auditoría francés, en este caso de la compañía Renault (Véase figura 3):

### 4.3.1 SUR LES COMPTES ANNUELS

#### Renault

Exercice clos le 31 décembre 2012

Aux Actionnaires,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée générale, nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2012, sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société Renault, tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- la justification de nos appréciations ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le Conseil d'administration. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

#### I. OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des sociétés contrôlant votre société ou contrôlées par elle. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.

#### II. JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

En application des dispositions de l'article L. 823-9 du Code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

Comme précisé dans la note 1.A de l'annexe aux comptes annuels et conformément à l'avis n° 34 du Conseil national de la comptabilité, votre société a opté pour l'évaluation par équivalence des titres de participation des sociétés contrôlées de manière exclusive. La détermination de la valeur d'équivalence de ces titres est établie sur la base des règles et des méthodes comptables utilisées pour l'établissement des comptes consolidés du Groupe. Notre appréciation de cette valeur d'équivalence s'est fondée sur le résultat des diligences mises en œuvre dans le cadre de l'audit des comptes du groupe Renault pour l'exercice 2012.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport.

#### III. VÉRIFICATIONS ET INFORMATIONS SPÉCIFIQUES

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements

En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives à l'identité des détenteurs du capital et des droits de vote vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

Neuilly-sur-Seine et Paris-La Défense, le 15 février 2013

Les Commissaires aux comptes

DELOITTE & ASSOCIÉS

ERNST & YOUNG Audit

Thierry Benoit

Antoine de Riedmatten

Jean-François Bélorgey

Aymeric de La Morandière

Figura 3: Informe de auditoría de las cuentas anuales de Renault del ejercicio 2012.

Fuente: <http://group.renault.com/wp-content/uploads/2014/07/renault-document-de-reference-2012.pdf>

## 9. Ejemplo práctico.

En este ejemplo práctico se va a comprobar el efecto que han van a tener las nuevas normativas que han entrado en vigor en España a partir del 1 de enero de 2014. Para ello, utilizaré un informe de auditoría ya existente y reflejaré los cambios que van a tener que realizar los auditores, tanto en la forma como en el contenido del mismo. El ejemplo escogido son las cuentas de 2013 de Iberdrola, S.A. (Véase figuras 4 y 5):



Ernst & Young, S.L.  
Torre Iberdrola  
Plaza Euzkadi, 5  
48009 Bilbao

Tel.: 944 243 777  
Fax: 944 242 745  
ey.com

### INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

A los Accionistas de IBERDROLA, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de IBERDROLA, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 2013, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los Administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota 2 de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2013 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de IBERDROLA, S.A. al 31 de diciembre de 2013, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 2013 contiene las explicaciones que los Administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2013. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.



ERNST & YOUNG, S.L.  
(Inscrita en el Registro Oficial de Auditores  
de Cuentas con el Nº S0530)

*Francisco Rahola Carral*

Francisco Rahola Carral

20 de febrero de 2014

Dirigido a: Toda: PL. Pazo Buzo Pizarro, 1. 28002 Madrid - inscrita en el Registro Mercantil de Madrid al tomo 1.048.116, libro 5.º de 2013, Sección 8ª, Folio M-23125, inscripción 416. C.I.F. B-78070205.  
A member firm of Ernst & Young Global Limited.

Figuras 4 y 5: Informe de auditoría de las cuentas anuales de Iberdrola del ejercicio 2013.

Fuente: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2013/14868.pdf>

El nuevo informe de auditoría sería de la siguiente manera (destacando en negrita los cambios con respecto al informe actual):

Informe de auditor **independiente** sobre las cuentas anuales:

A los accionistas de IBERDROLA S.A.:

**Informe sobre las cuentas anuales**

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad IBERDROLA S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2013, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

***Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales***

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, **de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de IBERDROLA S.A.**, de conformidad con el marco normativo de la información financiera aplicable a la entidad de España, que se identifica en la nota 2 de la memoria adjunta, **y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.**

***Responsabilidad del auditor***

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. **Dicha normativa exige que cumplamos con los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.**

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada de las cuentas anuales. **Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en**

**cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.** Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

**Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.**

### ***Opinión***

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de IBERDROLA S.A., a 31 de diciembre de 2013, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto del ejercicio 2013 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2013. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

## **10. Conclusiones.**

Como se puede observar, la auditoría es un procedimiento importante para la fiabilidad, confiabilidad y comparabilidad de las cuentas de las empresas, y en este mundo cada vez más internacionalizado e interrelacionado va incrementando su importancia.

Desde los años 80 se viene observando un intento por parte de diversas agencias internacionales (tanto a nivel europeo como internacional) de homogeneizar toda esta normativa, en un intento de unificarla y favorecer su análisis. Caben destacar los esfuerzos realizados por la IFAC, mediante la realización de las Normas Internacionales de Auditoría y sus intentos de facilitar y favorecer la adopción de las mismas por parte de los diversos países gracias al Proyecto Claridad.

En Europa el proceso de adopción ha sido de forma variada, tanto en contenido como en tiempo, dependiendo del país. Esto se ha debido en gran medida a que la normativa europea, habiendo adoptado los ISAs en 2006, no obligó a los estados miembro a su adopción, dejando a cada uno su libre interpretación de las normas. Esto no me parece muy coherente, siendo que la Unión Europea debería tratar de favorecer la unión y conexión entre los distintos países en todos los niveles, tanto cultural como económico y, evidentemente, legislativo. Europa debería mantenerse firme y realizar normas que exijan la adopción de las ISAs básicas, entre ellas la ISA 700 (Informes de auditoría), ya que si no los avances realizados en la unión económica pueden verse reducidos o incluso congelados.

En el caso de España se ha podido comprobar que, aunque su adaptación ha sido lenta (se implementa la Directiva europea 2006/437CEE en la Ley 12/2010 del 30 de junio, y se adoptan las ISAs traducidas para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, véase figura 6) ha sido, a su vez, muy pareja. Si bien es cierto que hay apartados suprimidos o añadidos por la propia normativa española, el resultado final en el informe de auditoría es muy similar al recomendado por el IAASB y los cambios a realizar con la última reforma son más bien de forma que de contenido (como se puede observar en el ejemplo dispuesto anteriormente).



Se busca pues facilitar la comprensión al usuario del informe, y la depuración de las responsabilidades de los agentes que han participado en la producción del mismo (tanto en la presentación de la información como en la utilización de la misma para la realización del informe). Lo que se le podría reprochar a España es el hecho de que ha realizado estas reformas muy tarde en comparación con otros países de su entorno como Francia y Reino Unido, si bien hay que decir que los informes de auditoría españoles cumplen bastante bien con los estándares internacionales, y eso me parece algo bastante bueno, por las garantías que proporciona a los agentes económicos de un sistema maduro y responsable, acorde con una normativa común.

El mayor problema que tiene este sistema es humano, más concretamente en el apartado de control e independencia. Como se ha visto en varios casos en estos últimos años (desde el caso Enron hasta Gowex), el principal problema es que la independencia del auditor no sólo se encuentre en peligro, sino que el propio auditor la ponga en venta al mejor postor, y que los organismos de seguridad y control establecidos por el Estado y el mercado no sean capaces de detectar y solucionar estos errores. Por ello es necesario incrementar los controles y las multas por la responsabilidad del auditor en las cuentas anuales, para evitar que se produzcan casos como estos que debiliten la figura e imagen de los auditores.

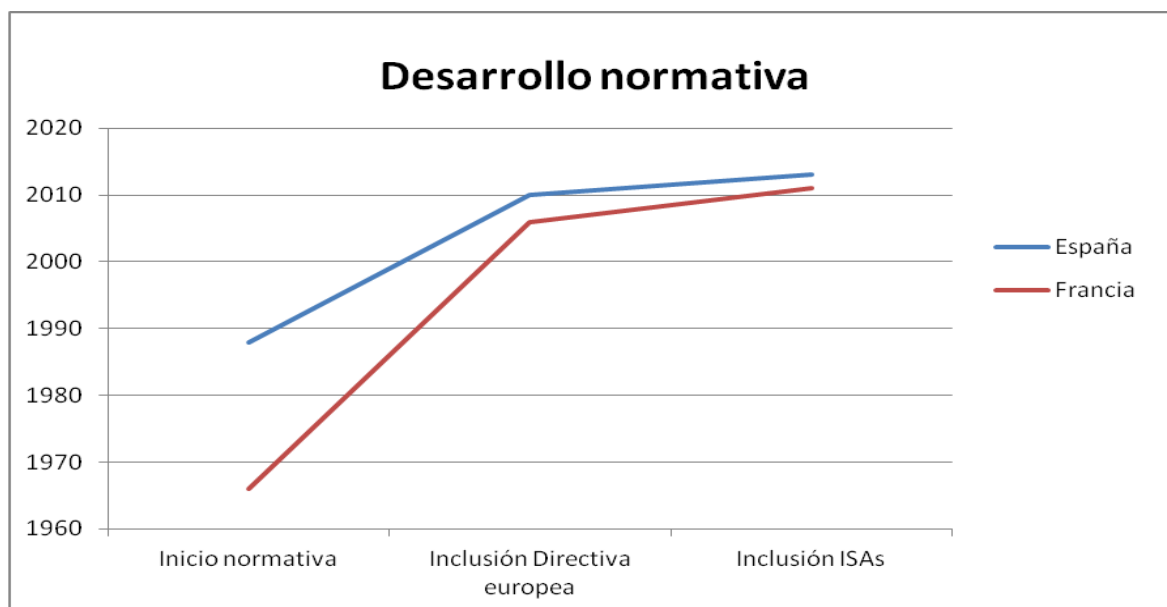


Figura 6: Desarrollo de la normativa referente a la auditoría en España y Francia entre 1960 y 2014.

Fuente: Elaboración propia

Con respecto a Francia, si bien es verdad que adoptó las normativas antes que España (entre 2005 y 2011 ha ido asimilando más de la mitad de las ISAs) su forma de adaptación ha sido muy distinta. Las normas de auditoría francesas (llamadas NEP) no contienen cerca de la mitad de las ISAs, sino que tienen normativa propia (aunque similar a la ISA correspondiente), y su normativa es cuanto menos un resumen muy escueto de las reglas creadas por el IAASB. Para casos concretos tiene que apoyarse en una gran cantidad de reglamentación extra que acompaña a las NEP, haciendo más extensa y compleja su legislación sobre la auditoría de lo que sería necesario.

Además, con respecto al informe de auditoría se encuentra dividido en tres partes distintas a las españolas o internacionales, teniendo en cuenta que el apartado de justificación de la opinión no se encuentra en éstas. Además, no se explica de la misma manera la responsabilidad de los auditores y de los administradores, lo cual perteneciendo al Ministerio de Justicia es aún más incongruente. Por ello, se deberían reformular las NEP francesas o, como ya tienen traducidas las ISAs, aprobarlas para su implementación en el país, y así conseguir la buscada homogeneización reglamentaria. Sí que me gustaría destacar que el apartado de justificación de la opinión es algo que se podría mantener e, incluso, exportar a otros países. Es una gran idea saber de dónde provienen las opiniones de los auditores, para así facilitar la tarea de control y supervisión, tan necesaria estos días.

Remarcar además que la co-auditoría realizada por los franceses es una característica muy interesante y recomendable para ampliar el control y la fiabilidad de la contabilidad de las empresas, ya que incrementa la supervisión del trabajo de los auditores y evita los riesgos que afectan a la independencia de los auditores, ya que son dos los auditores que se encargan del trabajo. Además, los costes que se aumentan son inferiores al beneficio obtenido por la doble supervisión, y con esto se permite la entrada de nuevas entidades y acabar con el oligopolio existente actualmente entre las Big Three. Por todo lo anterior, me parece un modelo de trabajo interesante que se debería potenciar y exportar a otros países.

Por último, en este cuadro comparativo (véase figura 7) sintetizaré las principales diferencias y similitudes entre España y Francia:

	Cuadro comparativo	
	España	Francia
Inicio normativa	1988	1966
Inclusión Directiva europea	2010	2006
Inclusión ISAs	2013	2011
Ministerio del que dependen	Economía y Competitividad	Justicia
Normativa aplicada	NIA	NEP
Certificación auditor	Imagen fiel respecto al marco normativo	Regulares y sinceras, imagen fiel
Opinión del auditor	Sin modif; con modif graves/leves, denegada	Conformidad, reserva o negación
Información extra	Informe de gestión	Informe de gestión
Apartados	Introducción, opinión y salvedades, énfasis e informe de gestión	Opinión, justificación y verificación
Audidores encargados	Uno, ya sea a título individual o grupo	Dos o más (Coauditoría)
Normas adaptadas a partir de las bases de la IFAC	La gran mayoría	Aproximadamente la mitad

Figura 7: Cuadro comparativo entre España y Francia.

Fuente: Elaboración propia

## **11. Bibliografía.**

- <http://www.icac.meh.es/>
- BOE-A-1988-18764 (BOE número 181, del 29 de julio de 1988, páginas 23405 a 23425).
- BOE-A-2010-10421 (BOE número 159, del 1 de julio de 2010, páginas 57586 a 57625).
- BOE-A-2011-11345 (BOE número 157, del 2 de julio de 2011, páginas 70330 a 70372).
- BOE-A-2011-17395 (BOE número 266, del 4 de noviembre de 2011, páginas 115059 a 115129).
- BOE-A-2013-11873 (BOE número 272, del 13 de noviembre de 2013, páginas 90936 a 90944).
- *IAASB Strategy and Work Program, 2012 – 2014, International Auditing & Assurance Standards Board*, 4 de junio 2012.
- *2013 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, 19 de septiembre 2013, Edición Actual.
- *Audit Quality: Fundamentals – Principles – based auditing standards*, Varios Autores, julio de 2006.
- Rubio Herrera, Enrique (Diciembre 2013): “Las normas internacionales de auditoría (NIA-ES)”, *Audidores* N° 20, páginas 30 – 43.
- Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis, European Commission, 13 Octubre de 2010.
- Directiva 2006/43/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, 17 de mayo de 2006.

- Commission Regulation 1126/2008, del 3 de Noviembre de 2008, sobre la adopción de ciertas Normas Internacionales de Auditoría en la normativa europea.
- Sánchez Fernández de Valderrama, José Luis (2008): *Teoría y práctica de la auditoría I: Concepto y metodología*.
- Sánchez Fernández de Valderrama, José Luis (Julio – Agosto 2010): “Tribuna”, *Partida Doble* N° 223, páginas 10 – 12.
- Castellanos Rufo, Eva y Gonzalo Angulo, José Antonio (Septiembre 2010), “Especial Auditoría: La reforma en 2010 de la LAC”, *Partida Doble* N° 224, páginas 23 – 53.
- Novejarque Civera, Josefina; García Benau, María Antonia y Zorio Grima, Ana (Octubre 2010), “10 puntos clave de la nueva ley”, *Partida Doble* N° 225, páginas 10 – 19.
- Toro Marín, Belén (Octubre 2011), “El nuevo tratamiento de las incertidumbres en el informe de auditoría”, *Partida Doble* N° 236, páginas 48 – 59.
- <https://www.cncc.fr/>
- [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/reform/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm)
- [http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-auditors/index\\_en.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-auditors/index_en.htm)
- [http://ec.europa.eu/dgs/internal\\_market/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/internal_market/index_en.htm)
- [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2009/isa\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm)
- <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AAR14/QJAA14001ESC.pdf>
- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>
- [http://www.fee.be/images/publications/auditing/Factsheet\\_Audit\\_Policy\\_14\\_04.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/Factsheet_Audit_Policy_14_04.pdf)

- <http://www.meh.es/Documentacion/Boletines/2013/33952.pdf>
- [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/ias/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm)
- <http://www.bakertilly.es/publicacion/por-la-plena-adaptacion-a-las-normas-internacionales-de-auditoria/>
- <http://blog.grantthornton.es/2014/04/24/cambios-para-los-auditores-en-europa/>
- <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/Auditoria.aspx>
- <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Joint%20Audit%20Demystified%20ES%20imprimir.pdf>